

Strategi för reglerna om redovisning i staten

Strategi för reglerna om finansiell redovisning i staten

Strategin för den fortsatta utvecklingen av redovisningsregler i staten lägger fast det långsiktiga agerandet i frågan. Det betyder att strategin håller sig på det principiella planet och att den inte avser att klara ut detaljer i regelutvecklingen.

Hittills har reglerna i första hand riktat sig till upprättarna av redovisningen och därvid varit anpassade till mottagarnas informationsbehov. Strategin förutsätter att detta förhållande inte ändras.

Formen med förordningar som regeringen beslutar om och föreskrifter och allmänna råd som ESV beslutar om är för närvarande given. Formen innebär att reglerna blir ganska kortfattade. ESV:s handledningar medger dock utrymme att utveckla resonemang. Sammantaget betyder detta att stödet till myndigheterna i de allra flesta fall kan tillgodose med den nuvarande formen.

Regelverket ska vara utvecklat och heltäckande.

Det betyder att reglerna är heltäckande i frågor som berör flertalet myndigheter och att undantag medges i vissa fall, snarare än tvärtom.

Reglerna ska vila på en principiell grund.

Det betyder att reglerna i praktiken kommer att vara en kombination av principer och regler, eftersom det ofta behövs vägledning när det gäller hur principerna ska tillämpas. Regler behövs ibland också för att tillgodose mer specifika informationsbehov.

Reglerna ska ställa sådana krav att de finansiella rapporterna tillfredsställer informationsbehovet hos en vid krets av intressenter.

Det betyder att de finansiella rapporterna ska kunna förstås också av andra än aktörerna inom den statliga budgetprocessen.

Reglerna ska tillgodose såväl krav på enhetlighet som behov av anpassningar till enskilda myndigheters förhållanden.

Det betyder att myndigheternas redovisning både ska kunna användas för att ställa samman årsredovisningen för staten och ge en rättvisande bild av den enskilda myndigheten.

Reglerna ska, där det är möjligt och lämpligt, bygga på regler för andra samhällssektorer eller länder, i huvudsak IPSAS utgivna av IFAC-PSC.

Det betyder att IFAC-PSC prioriteras framför andra normgivare. På kort sikt inspireras ESV av eller följer IPSAS vad gäller teoretiska krav men inte nödvändigtvis när det gäller praktiska krav. På längre sikt är ambitionen att ESV skall påverka IFAC-PSC att, vid behov, ändra redan utgivna IPSAS.

UTGÅNGSPUNKTER	4
BAKGRUND	4
SYFTET MED STRATEGIUTVECKLINGEN	5
STRATEGINS MÅLGRUPP	5
REGLER SOM OMFATTAS	6
DISPOSITION AV RAPPORTEN I ÖVRIGT	6
VAD ÄR SYFTET MED REGLERNA?	7
REGLER FÖR VEM?	7
VILKA BEHOV SKA REGLERNA TILLGODOSE?	7
VEM ANVÄNDER DE FINANSIELLA RAPPORTERNA?.....	8
VAD SKA REGLERNA INNEHÅLLA I SAK – VILKET INNEHÅLL?	9
EGET ELLER ANDRAS INNEHÅLL?	9
HUR ARBETAR ANDRA NORMGIVARE?.....	10
HUR SKALL REGLERNA UTFORMAS?	11
FÖRESKRIFTER OCH ALLMÄNNA RÅD	11
REGEL- ELLER PRINCIPBASERADE REGLER	12
OMFATTNING PÅ REGLERNA.....	13
SPRÅK I REGLERNA.....	14
VILKA FAKTORER PÅVERKAR REGLERNA?	14
INTERNA FAKTORER SOM PÅVERKAR REGLERNA	15
EXTERN FAKTORER SOM PÅVERKAR REGLERNA.....	15
DISKUSSION OCH FÖRSLAG.....	17

Utgångspunkter

Bakgrund

Reglerna för redovisningen i staten bygger i väsentliga delar på lagstiftning och rekommendationer för privata företag i Sverige. Till detta kommer i några fall internationella rekommendationer när de svenska bygger på förhållanden som inte gäller för staten, såsom företagsbeskattningen. Internationella rekommendationer har också börjat utvecklas för offentlig sektor men dessa har i nuläget inte i nämnvärd omfattning självständigt påverkat de svenska statliga redovisningsreglerna.

Det är sedan början av 1990-talet som redovisningen i staten tar sin utgångspunkt i principer och metoder för redovisningen i företag, vilket kan sammanfattas genom att säga att redovisningen bygger på bokföringsmässiga grunder. Naturligtvis har den anpassats till de speciella förhållanden och företeelser som finns i staten jämfört med i företag. En viktig utgångspunkt vid omläggningen var att sådana poster och transaktioner som var likartade i staten och i företagen i normalfallet skulle redovisas på likartat sätt. Det skulle göra det möjligt att utforma regler och handledningar med hjälp av rekommendationer för affärsdrivande företag.

Omläggningen av statens redovisning från en traditionell kassa- och utgiftsgrundad redovisning till en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder syftade inledningsvis till att understödja den resultatstyrning som statsmakterna beslutade år 1988. Förändringarna i myndigheternas redovisning innebar inte bara att årsredovisningar med företagslika finansiella rapporter skulle lämnas. Redovisningsmodellen underlättade också en integrerad och förbättrad internredovisning.

Utvecklingen inom redovisningsområdet utanför staten har också varit omfattande sedan början av 1990-talet, både internationellt och i Sverige. Den främsta orsaken är internationaliseringen av kapitalmarknaderna. Denna har medfört att kraven på redovisningens innehåll har ändrats samtidigt som den efterfrågade informationsmängden har ökat. En följd har blivit alltmer internationella normer vars huvudsyfte är att göra det möjligt att bedöma värdet på börsföretag, dvs. en tydlig förskjutning mot att fokusera på balansräkningen som i allt högre grad innehåller olika former av verkliga värden, som marknadsvärden. Tidigare låg fokus mer på resultaträkningen och en tillgångsvärdering grundad på anskaffningsvärden.

Mot bakgrund av att verksamheten i staten och ett rörelsedrivande börsföretag har väsentligt olika syfte och ekonomiska förutsättningar kan också kraven på redovisningen vara högst olika. I ett företag är verksamheten mer till för att generera vinster och värdeökning medan verksamheten i staten är själva syftet och pengarna är ett medel för att kunna nå detta syfte. Detta innebär att intresset även framöver för statens räkenskaper är mer inriktade på resultaträkningen och att balansräkningen inte har som syfte att bedöma ett värde på staten eller den statliga myndigheten.

Jämfört med början av 1990-talet har således företagsredovisningen fjärrat sig från den redovisning som har ansetts lämplig för staten. Det finns också en utveckling av redovisningen för andra företag än börsföretagen. Vart denna redovisning är på väg är emellertid f.n. inte helt tydligt.

Samtidigt som redovisningen för företagen internationaliseras och förändras pågår det arbete med att försöka utforma och införa internationella rekommendationer också för den offentliga sektorn. Att detta är möjligt beror till stor del på att redovisning enligt bokföringsmässiga grunder under de allra senaste åren börjat accepteras i alltfler länder efter att från början ha omfattats av endast Sverige, Nya Zeeland och på delstatsnivå Australien. Drivande bakom arbetet är IFAC, den internationella organisationen för professionen revisorer och redovisare. Dess engagemang har vuxit fram från ett behov från professionella revisorer att det ska finnas normer för redovisningen att revidera mot även då klienten är en enhet inom den offentliga sektorn. Eftersom revisorerna har sin utbildning och huvudsakliga sysselsättning inom företag är företagets redovisning den naturliga utgångspunkten för normeringen. Arbetet har tidigare inriktats på redovisningsfrågor som i sammanhanget är förhållandevis enkla därför att de i nästan alla avseenden är likartade för offentlig verksamhet och för affärsverksamhet. Nyligen har arbetet utvidgats till några frågor som är specifika för offentlig sektor. I vad mån arbetet kan fullföljas och om det kommer att accepteras av offentlig sektor i olika stater återstår att se.

Den sammanlagda effekten av pågående förändringar är att det blir mer osäkert än i början av 1990-talet vilka regler som ska gälla för statens redovisning i framtiden. Det kan också tänkas att det blir svårare att finna förebilder än tidigare för redovisningsreglerna. Inför denna ökade osäkerhet finns det särskilt starka skäl att utveckla en strategi som en föreberedelse för de beslut som framöver kommer att krävas när det gäller utformningen av reglerna för statens redovisning. Redan utan denna förändring finns det ett behov av att ställa samman utgångspunkterna för regelarbetet i en strategi. Härigenom kan arbetet bli långsiktigt och enhetligt.

Syftet med strategiutvecklingen

Att utarbeta en strategi för den fortsatta utvecklingen av regler för redovisning i staten innebär att lägga fast det långsiktiga agerandet i frågan. Detta betyder att strategin håller sig på det principiella planet och att den inte avser att klara ut detaljer i regelutvecklingen.

Strategins målgrupp

Strategin är i första hand avsedd som ett internt dokument som ESV kan använda i den långsiktiga utvecklingen av regler. Strategin kan också användas för att förklara och beskriva ESV:s agerande i frågor om regelutveckling, om sådana behov skulle uppstå i diskussioner inom ESV eller med Regeringskansliet eller andra utomstående parter som t.ex. den nya Riksrevisionen.

Regler som omfattas

Utgångspunkten är att strategin omfattar reglerna för redovisning i staten. Begreppet redovisningsregler är inte helt entydigt i ett strategiskt perspektiv, bl.a. mot bakgrund av att en strategi också kan behöva ifrågasätta ett nuläge. Eftersom det samtidigt kan vara svårt att definiera regelområdet i ett framtidsperspektiv kan det vara lämpligt att inledningsvis avgränsa regelområdet med utgångspunkt från nuläget. Sedan kan de olika aspekter som strategin tar upp visa att det finns skäl att ändra på avgränsningen av regelområdet. Med utgångspunkt från det nuvarande regelsystemet kan därför avgränsningen för det regelområde som strategin avser sägas vara följande:

- Bestämmelser om redovisning i lagen (1996:1095) om statsbudgeten
- Förordning (2000:606) om myndigheters bokföring med föreskrifter och allmänna råd (exklusive 21 §, Rapportering till statsredovisningen)
- Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag med föreskrifter och allmänna råd (de delar som direkt eller indirekt avser det finansiella rapporterna och resultatredovisningens ekonomiska redovisningsinformation).

Innehållsligt omfattar strategin redovisningsreglerna för:

- Årsredovisning och eventuella delårsrapporter för staten; de finansiella rapporterna
- Årsredovisning, delårsrapport och månadsvis rapportering för myndighet; de finansiella rapporterna
- Bokföring
- Internredovisning i myndighet till den del den krävs för extern rapportering; dvs. resultatredovisning
- Nödvändigt underlag till nationalräkenskaperna från bokföringen i myndighet.

Sammanfattat avser strategin alltså den ekonomiska redovisning och bokföring som krävs för extern rapportering med tillägg för sådan ekonomisk internredovisning som krävs för samma ändamål. Ett grundläggande antagande är mot denna bakgrund att myndigheterna även i fortsättningen kommer upprätta årsredovisningar och att dessa årsredovisningar sammanställs till en årsredovisning för staten.

Som underlag för reglerna finns grundläggande teoretiska och praktiska överväganden. Däribland finns en inom ESV utarbetad föreställningsram för utformning av finansiella rapporter i staten. Sådana grundläggande utgångspunkter, liksom de överväganden som ligger bakom reglernas slutliga innehåll och utformning, ingår inte i sig själva i reglerna, och omfattas därför inte heller explicit av strategin. Däremot kan regelarbetet i sig leda till att föreställningsramen förändras.

Disposition av rapporten i övrigt

I nästföljande avsnitt belyses reglerna utifrån olika perspektiv genom att tre huvudfrågor ställs: 1) Vad är syftet med reglerna? 2) Vad ska reglerna innehålla i sak – vilket innehåll? 3) Hur ska reglerna utformas? Dessa tre huvudfrågor leder i varje avsnitt fram till några strategiska frågor (totalt sex stycken, markerade i kursivt). I det avslutande diskussions- och förslagsavsnittet behandlas de strategiska frågorna.

Genom att ta ställning till de strategiska frågorna utkristalliseras agerandet i frågan om reglernas långsiktiga utveckling.

Vad är syftet med reglerna?

Att det finns regler för redovisningen har flera skäl. Grundläggande är att reglerna skall uttrycka de krav som ställs på redovisningen i staten. De skall ta hänsyn till krav från olika intressenter och lägga fast hur redovisningen skall utformas så att de olika kraven avvägs mot varandra med hänsyn till hur angelägna de olika kraven kan anses vara i förhållande till varandra.

Regler för vem?

Reglerna kan mot den nämnda bakgrunden sägas ha två huvudsakliga mottagare; den som upprättar redovisningen och den som tar emot den. För den som upprättar redovisningen fastställer reglerna hur det skall gå till, dvs. vad som skall ingå i redovisningen, till viss del också hur den skall tas fram och hur den skall lämnas. För mottagarna syftar reglerna till att uttrycka den information som redovisningen skall innehålla. Mottagarna skall med hjälp av reglerna kunna sätta sig in i vilken information som redovisningen kan förväntas innehålla.

Mot bakgrund av vilken grupp reglerna i första hand skall vända sig till kunde en första strategisk fråga sägas vara i vad mån reglerna i första hand skall vända sig till upprättarna eller mottagarna. Hittills har de i första hand riktat sig till upprättarna. Mottagarnas behov har tillgodosetts med informationsmaterial och utbildning. I den här strategin förutsätts att detta förhållande inte ändras. Givetvis är det samtidigt mottagarnas behov som styr innehållet i reglerna. Den fråga som i det sammanhanget blir intressant för strategin är vilka de huvudsakliga mottagarna är och efter vilkas behov som reglerna utformas.

Vilka behov ska reglerna tillgodose?

Reglerna syftar också till att lägga fast en avvägning mellan enhetlighet och flexibilitet eller anpassning. Å ena sidan underlättas jämförelser om reglerna ställer krav på enhetlighet. Samtidigt kan förståelsen för den enskilda redovisningsenhetens redovisning underlättas om redovisningen kan anpassas till unika förhållanden. Kravet på enhetlighet har också betydelse när det gäller möjligheterna att ställa samman de enskilda myndigheternas redovisning till en redovisning som omfattar hela staten.

Den första strategiska fråga som ställs i denna rapport är därför:

1) I vilken mån skall redovisningsreglerna utgå från krav på enhetlighet eller göra det möjligt att anpassa redovisningen efter myndighetens förhållanden?

I dag är en viktig utgångspunkt i regelarbetet att myndigheternas redovisning skall kunna användas för att ställa samman årsredovisningen för staten. I enstaka fall finns

generella möjligheter till avvikelser, t.ex. att dela upp poster på flera rader eller att ändra benämningarna på dem. Dessa undantag påverkar inte sammanställningen av årsredovisningen för staten genom att myndigheterna vid inrapporteringen av sina redovisningsdata skall klassificera i enlighet med de generella reglerna, vilket åstadkoms med centralt fastställda koder för inrapportering, s.k. S-koder. Årsredovisningarna som överlämnas till regeringen används alltså inte direkt vid sammanställningen av årsredovisningen för staten.

I fråga om t.ex. avskrivningstider utgår reglerna direkt från myndigheternas bedömning av vilken ekonomisk livslängd tillgångarna har i myndighetens egen verksamhet. Här har alltså inte några generella regler getts ut som reglerar avskrivningstiderna för olika tillgångsslag eftersom myndigheternas verksamhet är starkt differentierad.

Ett område där det centrala behovet av underlag har varit styrande för utformningen är de särskilda avsnitt för uppbörd och transfereringar som finns i vissa myndigheternas årsredovisningar. Det är egentligen huvudsakligen fråga om poster som inte avser den enskilda myndighetens egen verksamhet (dvs. som myndigheten har bestämmande kontroll över) utan hanteras för statens räkning. Därför redovisas de i särskilda avsnitt, skiljda från verksamheten. Från utgångspunkten att myndighetens årsredovisning skall avspegla endast myndighetens egen verksamhet, skulle de betalningsströmmar som det här är fråga om, behöva redovisas enbart på balanskonton. Till detta kommer att också dessa transaktioner skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder i årsredovisningen för staten. För att göra detta möjligt skulle ett särskilt kontosystem behöva infogas bland balanskontona. Det skulle i de här fallen kunna vara möjligt att fånga upp sådana kostnads- och intäktsposter för statens resultaträkning från balanskontona i myndigheterna med hjälp av S-koderna. Ett avgränsningsproblem finns dessutom genom att det finns transfereringar som myndigheterna kan bestämma över och som därför rimligen borde redovisas i myndighetens resultaträkning. Avgränsningen mellan de två huvudtyperna av transfereringar är inte entydig och är ibland omöjlig att definiera entydigt.

Det finns myndigheter som avviker genom att de tillämpar normer från andra normgivare i sådana fall då regeringen eller ESV har medgett det eller då det saknas regler från ESV. Speciellt gäller detta inom det finansiella området. Marknadsvärdering av tillgångar blir ett ökande inslag i den privata sektorns redovisning. Speciellt inom det finansiella området kan sådana principer påverka reglerna i framtiden. Det är dock tveksamt om sådana ändringar skulle göras på myndighetsinitiativ i strid mot de generella reglerna.

Vem använder de finansiella rapporterna?

I nuläget är reglerna till stor del utformade med utgångspunkt i att redovisningen är ett led i den statliga budgetprocessen. Det tar sig särskilt uttryck i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Mottagaren av årsredovisning och delårsrapport är regeringen. Samtidigt är de finansiella rapporterna utformade efter mer generella utgångspunkter. Huvuddelen av reglerna i föreskrifter och allmänna råd, men även de grundläggande kraven i förordningen, baseras på generella principer och regler som har som utgångspunkt att de finansiella

rapporterna vänder sig till mottagare som inte kan begära särskild finansiell information från redovisningsenheten. Detta beror på att de regler och normer som det statliga reglerna till stora delar bygger på, har som utgångspunkt att redovisningen riktar sig till en extern krets, som inte har tillgång till interna data. Detta förhållande stämmer inte särskilt väl på regeringskansliet som har goda informella möjligheter att få de data man behöver direkt från myndigheterna. När det gäller uppställningsform och viss ytterligare information, som t.ex. anslagsredovisningen, är redovisningen dock påtagligt inriktad mot särskilda förhållanden som finns inom staten. Mot denna bakgrund är frågor om målgruppen och hur olika målgrupper eventuellt påverkar reglerna av strategiskt intresse för det fortsatta arbetet:

2) Skall myndigheternas årsredovisningar och delårsrapporter även i fortsättningen främst vara dokument i den inomstatliga budgetprocessen eller ska perspektivet ändras så att de i huvudsak riktar sig till den intresserade omgivningen? Hur skulle ett förändrat perspektiv påverka den fortsatta normeringen?

Den första frågan hänger i stor utsträckning samman med resultatredovisningen och således med internredovisningen eftersom normerna i grunden har samma utgångspunkt som i övriga samhällssektorer, dvs. att redovisningen är upprättad för allmän informationsgivning, inte för någon som har särskilda möjligheter att begära särskild information. Det kan därför vara intressant att klargöra vilka konsekvenser ett förändrat perspektiv skulle få på reglerna.

Vad ska reglerna innehålla i sak – vilket innehåll?

Eget eller andras innehåll?

Inledningsvis beskrevs bl.a. hur det nuvarande regelsystemet har utvecklats med utgångspunkt att regelsystemet för redovisningen i staten så långt möjligt skall kunna bygga på regler och rekommendationer som finns i andra samhällssektorer. Det kan också gälla utländska regler och normer i sådana fall då de svenska inte är lämpliga eller är ofullständiga.

En viktig strategisk fråga är mot denna bakgrund:

3) Skall reglerna också i fortsättningen bygga på regler för andra samhällssektorer eller länder där detta är möjligt?

Om svaret på ovanstående fråga är ja är den naturliga följdfrågan:

4) Vilka regler för andra samhällssektorer eller länder skall vi följa och hur ska dessa prioriteras inbördes?

De krav som reglerna ställer är av olika slag. En del av kraven har redovisningsteoretisk grund, t.ex. att det endast är förhållanden som ryms inom en viss definition och som uppfyller vissa kriterier som skall redovisas på ett visst sätt.

En del av kraven i reglerna är av mer praktisk natur, t.ex. tidpunkter för avlämnande av årsredovisningar eller krav på tilläggsupplysningar.

Detta faktum kan komplicera svaret på ovanstående två frågor. Det betyder att det t.ex. är möjligt att låta de teoretiska kraven i regelverket bygga på lagar och rekommendationer för andra samhällssektorer, medan de praktiska kraven kan vara uppbyggda utifrån statens egna behov.

Hur arbetar andra normgivare?

I en diskussion om vad de statliga redovisningsreglerna skall bygga på, kan det vara av intresse att se hur andra normgivare arbetar.

IFAC-PSC har International Accounting Standards (IAS) utgivna av IASB som förlaga för de IPSAS som hittills getts ut. De förändringar som gjorts i förhållande till förlagorna från IASB har varit ganska små. På områden där IAS inte kan utgöra förebild har IFAC-PSC valt att arbeta med s.k. ”steering committees”. I de två av dessa som nu finns ingår representanter från ESV.

Redovisningsrådet arbetar framförallt med att anpassa IAS rörande årsredovisningen till svenska förhållanden, vilket i praktiken innebär att Redovisningsrådet i huvudsak bedriver sin normering för svenska börsbolag genom att översätta IAS.

Bokföringsnämnden (BFN) uttalar sig om i vilken omfattning Redovisningsrådets rekommendationer enligt god redovisningssed skall tillämpas också av andra kategorier av bokföringsskyldiga. Detta innebär att BFN indirekt använder IAS i sin normering av redovisningen. BFN har även det primära ansvaret för regler avseende den löpande bokföringen och arkiveringsfrågorna i samtliga företag. BFN:s regler för bokföring har inte någon entydig förebild.

Finansinspektionen (FI) har föreslagit (FI Dnr 01-7721-200) att huvuddelen av de finansiella företagen skall följa Redovisningsrådets rekommendationer, vilket alltså betyder att de indirekt kommer redovisa i enlighet IAS. I vissa fall förslår FI att finansiella företag skall redovisa i enlighet med BFN:s krav, alltså även detta en sorts indirekt användning av IAS.

Rådet för kommunal redovisning normerar på ett vis som innehållsligt påminner om BFN även om formerna mer stämmer överens med Redovisningsrådets, eftersom båda ger ut rekommendationer. Rådet har hittills gett ut flera rekommendationer som i praktiken anger i vilken omfattning Redovisningsrådets rekommendationer gäller. Detta innebär att även Rådet för kommunal redovisning normerar genom att indirekt använda IAS. Till detta kommer att rådet arbetar med egna frågor genom både rekommendationer, uttalanden och idéskrifter.

Som synes är det IAS som direkt eller indirekt dominerar för andra normgivare inom redovisningsområdet i Sverige och internationellt för offentliga organisationer. Lägg därtill att den status IASB får från och med 2005 då alla noterade koncerner inom EU enligt EU-beslut måste följa IAS. Sammantaget kan sägas att IASB kommer vara mycket dominerande som normeringsorgan inom redovisningsområdet framöver.

Hur skall reglerna utformas?

Beroende på vad reglerna skall innehålla och var de ska fastställas kommer formerna för reglerna att kunna variera. Formerna styrs också av de regler som finns för regelgivning i staten. Dessa utgår från dels den nivå där reglerna beslutas dels i vilken grad reglerna ska vara bindande.

Frågan om på vilken nivå reglerna ska beslutas har samband med i vad mån reglerna ska vara externt eller internt beslutade i förhållande till den redovisningsskyldiga enheten. När det gäller myndigheternas redovisning är reglerna att betrakta som externa i förhållande till myndigheterna eftersom det är regeringen och ESV som beslutar dem.

För årsredovisningen för staten kan reglerna snarare betraktas som interna i den meningen att årsredovisningen bygger på myndigheternas redovisning där reglerna alltså beslutats av regeringen och ESV. Regeringen upprättar således årsredovisningen för staten samtidigt som man kan bestämma vad den ska innehålla och hur den ska utformas.

Föreskrifter och allmänna råd

De statliga redovisningsreglerna utgörs av förordningar med föreskrifter och allmänna råd. Den så kallade normgivningsmakten fördelas mellan riksdagen och regeringen i 8 kapitlet regeringsformen. Med normgivningsmakten avses rätten att besluta rättsregler, dvs. sådana regler som är bindande för enskilda och myndigheter och som gäller generellt. Regeringen kan delegera normgivningsmakten inom sitt område till en myndighet under regeringen eller riksdagen.

I budgetlagens 45 § tredje st. anges att närmare föreskrifter om redovisningen skall meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Regeringen har meddelat sina bestämmelser främst i förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring och i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Sista paragrafen i båda dessa förordningar handlar om tillämpningsföreskrifter. I båda förordningarna anges att ESV får meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av förordningen.

Ingen myndighet får således besluta föreskrifter utan att ha ett särskilt normgivningsbemyndigande från regeringen på det aktuella området. Ramarna för myndigheternas normgivning härleds från grundlagsbestämmelser. Regeringsformen medger inte att en myndighet delegerar normgivningskompetens vidare eller över huvud taget ger befogenhet åt någon utanför myndigheten att meddela föreskrifter. En myndighet kan därför inte ge någon annan myndighet eller ett enskilt rättssubjekt, t.ex. ett aktiebolag, en förening eller en stiftelse, i uppdrag att meddela föreskrifter på ett visst område eller ge något sådant organ behörighet att generellt bestämma de närmare villkoren för att ett krav som myndigheten har ställt upp i sin författning skall anses uppfyllda.

Även om hela syftet med hur regler får ges ut har regler mot enskilda som utgångspunkt behandlas regler som gäller inom staten på motsvarande sätt. Det innebär t.ex. att ESV inte kan göra rekommendationer utfärdade av privaträttsliga organ direkt tillämpliga på en myndighet.

Det krävs lagstöd för att överlåta myndighetsutövning åt ett enskilt organ. En förvaltningsuppgift som innefattar myndighetsutövning, dvs. befogenhet att för en enskild bestämma om förmåner, rättigheter, skyldigheter eller något jämförbart förhållande, får överlåtas till ett enskilt organ endast om det finns stöd i lag för det (11 kap. 6 § tredje st. RF). AB Svensk Bilprovning har t.ex. getts en sådan befogenhet. Utan lagstöd får en myndighet inte överlåta myndighetsutövning åt exempelvis ett vaktbolag. Inte heller får den överlåta åt något annat, enskilt organ att t.ex. pröva en fråga om att godkänna eller underkänna en produkt som myndigheten har föreskrivit inte får användas utan att den är godkänd.

Applicerat på reglerna för redovisningen i staten skulle det vara möjligt att genom lag göra utomstående organs regler direkt tillämpliga på statens redovisning. Ett sådant förfarande skulle alltså göra det möjligt att t.ex. göra rekommendationerna från IFAC PSC direkt tillämpliga. Det skulle också vara möjligt att inrätta ett särskilt organ som ges rätt att tolka t.ex. dessa rekommendationer och på det sättet normera statens redovisning.

Allmänna råd skiljer sig från föreskrifter genom att de inte är bindande. I 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) definieras allmänna råd som ”sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende”. När det gäller redovisning har dock ESV:s allmänna råd större tyngd än så, eftersom de ger uttryck för god redovisningssed, enligt de allmänna råden till 6 § FBF. Myndigheterna ska följa god redovisningssed. På samma ställe sägs att ESV:s handledningar avseende redovisning utgör ett stöd för myndigheterna att tolka redovisningsreglerna.

Formen med förordningar som regeringen beslutar om och föreskrifter och allmänna råd som ESV beslutar om är f.n. given och formellt beslut om den ligger utanför ESV:s kontroll. Formen innebär att reglerna relativt blir ganska kortfattade. Handledningarna medger dock utrymme att utveckla resonemang i stor omfattning. Sammantaget betyder detta att det stöd myndigheterna behöver i de allra flesta fall kan tillgodoses med den nuvarande formen.

Regel- eller principbaserade regler

Reglernas utformning påverkas även av annat än att de är strukturerade i föreskrifter och allmänna råd. Hur kraven i reglerna formuleras är också en utformningsfråga. Redovisningsregler kan i extremfall antingen vara rakt igenom regelbaserade eller rakt igenom principbaserade.

Regelbaserade är reglerna om de ger väldigt detaljerade instruktioner som försöker förutse varje tänkbart alternativ. Många av de rekommendationer amerikanska Financial Accounting Standards Board (FASB) gett ut under senare år är i huvudsak att betrakta som regelbaserade. Dessa regelbaserade rekommendationer har

kritiseras, bl.a. i samband med den s.k. Enron-skandalen, för de att uppmuntrar en sorts ”checklistementalitet” och försvarar för upprättare och revisorer att ta ett steg tillbaka och avgöra huruvida sådana reglers tillämpning i allt väsentligt faktiskt stämmer överens med avsikten med reglerna och ger en rättvisande bild av transaktioner och andra händelser.

Principbaserade regler ger de principiella grunderna för hur olika transaktioner och andra händelser skall hanteras men ger inte detaljerade instruktioner. Detta anses leda till att transaktioner och andra händelser i ökad utsträckning redovisas i enlighet med sin ekonomiska innebörd, och inte i enlighet med en viss form. Principbaserade regler anses ställa högre krav på såväl upprättare som revisorer eftersom de ökar behoven av tolkning. Vidare kan principbaserade regler leda till att alla transaktioner inte redovisas på exakt samma sätt i alla redovisningsenheter. IASB:s rekommendationer anses huvudsakligen vara principbaserade.

I praktiken innehåller de flesta lagar och rekommendationer om redovisning inslag av både regler och av principer. Även de statliga reglerna är baserade på en kombination av regler och principer. Ur strategisk synpunkt är det emellertid intressant att fråga:

5) Skall de statliga redovisningsreglerna i huvudsak vara regel- eller principbaserade?

Svaret på denna fråga påverkas naturligtvis i hög utsträckning av huruvida regler från andra samhällssektorer och länder skall följas vid utvecklingen av de statliga reglerna.

Omfattning på reglerna

Å ena sidan visar ESV:s rapport Redovisningsreglerna i staten (ESV 2002:11) att statliga regler inom flera områden saknas, i förhållande till rekommendationerna från IFAC-PSC och Redovisningsrådet. Som en följd därav föreslås i rapporten att flera åtgärder skall vidtas, som sammantaget innebär ett mer fullständigt regelverk än f.n. Många och detaljrika regler kan samtidigt innebära en fara. Om reglerna blir många och komplicerade kan de bli svåra att tillämpa. Efterlevnad har inte varit ett problem hittills, men mycket omfattande regler skulle kunna skapa sådana problem. Det är därför alltid viktigt att avväga detaljeringsgraden på reglerna i regelarbetet.

Att reglerna innebär stora krav på s.k. små myndigheter framkommer i olika sammanhang, bl.a. i Ekonomisk styrning i staten från Riksdagens revisorer (förstudie 2001/02:23). Konsekvenserna av de stora kraven skulle därmed vara att alltför mycket resurser måste avsättas för att förse regering, revisorer och ESV med information och att privata ekonomikonsulter måste anlitas för att klara av att möta kraven.

Utgångspunkter för myndigheternas regelarbete är att regelbeståndet inte får bli alltför omfattande. Onödiga regler skall rensas ut och nya regler beslutas bara om de verkligen behövs. Målet är att åstadkomma enkla och klara regler som är lätta att överblicka och som leder till det eftersträfvade resultatet.

I proposition 1997/98:136 Statlig förvaltning i medborgarnas tjänst har regeringen framhållit att arbetet med regelreformer och regelförenkling behöver förstärkas och breddas samt att kvaliteten i regelstyrningen bör ökas genom systematisk granskning av existerande och nya regler. Att förenkla det regelverk som styr samhället är således en viktig uppgift för både riksdag, regering och myndigheter. Regelreformeringsarbetet omfattar alla typer av offentliga regler: lagar, förordningar, myndighetsförfattningar och allmänna råd. Varje myndighet måste ständigt vara uppmärksam på i vad mån reglerna på myndighetens område leder till det eftersträvade resultatet.

Mot bakgrund av det ovanstående är en relevant strategisk fråga:

6) Skall reglerna vara omfattande och tillåta undantag i vissa specifika fall för vissa specifika redovisningsenheter, eller skall reglerna inte vara särskilt omfattande och istället ställa högre krav på vissa redovisningsenheter i vissa specifika fall?

Språk i reglerna

Språk är sannolikt det minst komplicerade området när det gäller hur reglerna ska utformas. I "Myndigheternas föreskrifter" (Ds 1998:43) slås bl.a. fast att språket i myndigheternas författningar inte skall vara krångligt, stelt eller ålderdomligt. Detta är inte krav som kan anses nödvändiga att avvika från. Vidare skall myndigheternas skrivregler (Ds 1997:48) vara vägledande för skrivarbetet i myndigheterna. På det sättet blir frågor runt språket givna och därför inget som kommer behandlas ytterligare i den här rapporten. Det är dock viktigt att i regelarbetet beakta dessa frågor. Rekommendationer för andra sektors redovisning är inte alltid utformade med samma språkliga utgångspunkt varför det ibland skulle kunna vara motiverat att avvika från sådana formuleringar.

Vilka faktorer påverkar reglerna?

Här ges en översikt på faktorer som i olika grad påverkar reglerna. Översikten kan ses som en påminnelse om att reglerna aldrig utvecklas i ett vakuum utan att det ständigt finns företeelser i omvärlden som påverkar dem. En del av faktorerna har berörts i föregående avsnitt. Med interna faktorer avses sådana som existerar inom ESV och externa faktorer är sådana som finns utanför ESV. Gränsen mellan interna och externa faktorer kan ibland flyta. De interna faktorerna är ofta lättare att förändra än de externa, vilka ofta är svåra att förändra utifrån ett ESV-perspektiv.

I det här sammanhanget görs inget försök till att rangordna vilka faktorer som påverkar reglerna i störst utsträckning. Detta kan dessutom variera över tiden. Översikten listar påverkansfaktorer i nuläget. Nya faktorer kan växa fram över tiden och nuvarande faktorer kan förändras eller försvinna.

Samtliga faktorer påverkas i sin tur av andra faktorer. Det finns alltså en mängd faktorer som på ett indirekt vis kan påverka reglerna. Denna översikt tar inte i någon

större omfattning hänsyn till dessa, utan fokuserar på faktorer med en någorlunda direkt påverkan på reglerna.

Interna faktorer som påverkar reglerna

ESV:s personal: Eftersom det är personalen på ESV som utvecklar reglerna, påverkar de naturligtvis dem. Kompetens, bakgrund och intresseområden kan alla ha påverkan på vilka regler som utvecklas och hur de utformas.

De många intressenterna: Flera intressenters krav tillgodoses i reglerna, t.ex. krav från nationalräkenskaperna (NR). I vissa fall är nationalräkenskapernas informationsbehov vägledande, vilket kan påverka hur reglerna utformas. ESV har inte utvecklat särskilda formella regler för sammanställning av de enskilda myndigheternas redovisning, varför såväl de enskilda myndigheternas behov som den sammanställda redovisningens behov skall tillgodoses i reglerna. I normalfallet finns ingen konflikt dem emellan men det kan påverka reglernas utformning i vissa fall.

ESV:s organisatoriska oberoende: ESV är organisatoriskt oberoende från såväl andra normerare som finansdepartementet och revisionsorgan. Detta innebär att ESV i stor utsträckning står fritt att inom ramen för det övergripande regelverket skapa sina egna lösningar när regler utvecklas. Att ESV tittar på andra normgivare i samband med regelutveckling är ett frivilligt val, det finns inte något tvång eller avtal som säger att ESV måste anpassa sig efter regler och normer från andra normgivare, men utgångspunkten finns i budgetlagen och förordning om årsredovisning och budgetunderlag, som båda föreskriver att redovisningen skall följa god redovisningssed.

Föreställningsramen: I Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter i staten (ESV 2002:8) beskrivs grundläggande begrepp och principer för finansiell rapportering i staten. Den utgör inte en del av reglerna och är inte heller överordnat innehållet i reglerna. Vidare står det ESV fritt att förändra innehållet i föreställningsramen. Trots detta kan den påverka reglerna eftersom den i praktiken är en naturlig utgångspunkt vid viss regelutveckling.

Externa faktorer som påverkar reglerna

Andra normgivare: Det finns flera normgivare inom redovisningsområdet, av vilka några har berörts i det föregående. Självfallet är det av intresse för ESV att följa andra normgivares regelutveckling och se om några av de lösningar som presenteras där är lämpliga att tillämpa i statlig redovisning. I praktiken har andra normgivares påverkan på de statliga reglerna hittills varit ganska omfattande, vilket varit ett medvetet val från ESV sida.

Användarna (myndigheterna): Myndigheterna använder reglerna. I användningen kan de stöta på områden där reglerna inte ger någon vägledning eller där tillämpning av reglerna ger upphov till problem. Vidare existerar det alltid områden där regler saknas eller är föråldrade. Detta beror på att nya företeelser ständigt uppkommer,

vilket gör det svårt att ha ett heltäckande och aktuellt regelverk på samtliga områden. I dessa fall får praxis i vissa fall styra redovisningen. När området sedan blir reglerat är det sannolikt att praxis kan påverka hur reglerna utformas.

RRV (och dess efterföljare i Riksrevisionen): RRV ser till att reglerna efterlevs. Om de vid revision ser problem med efterlevnaden eller tolkningen av vissa regler framförs detta till ESV genom olika kanaler. Bland annat publicerar RRV en årlig rapport där områden som RRV anser borde klargöras eller förändras i reglerna lyfts fram.

Regeringen: Regeringen fattar beslut om förordningar, medan ESV fattar beslut om föreskrifter och allmänna råd för dessa. Detta betyder att det kan förekomma fall där förordningarnas innehåll inte stämmer överens med hur ESV ser på en fråga. Den givna ordningen innebär dock att ESV inte har mandat att förändra förordningar, utan måste utveckla föreskrifter och allmänna råd utifrån förordningstexten. Vidare kan regeringen, vilket nämnts tidigare, upphäva föreskrifter som en myndighet utfärdat.

Författningssamlingsförordningen: Regler för regelgivning och regelutformning i författningssamlingsförordningen påverkar reglerna, genom att de anger en formen för hur reglerna ska utformas. Förordningen påverkar dock inte reglerna innehållsligt.

EU: EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv har påverkat utformningen av Årsredovisningslagen (1995:1554), vilken i sin tur är förlaga till förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. EU ger genom Eurostat också ut regler för nationalräkenskaperna och har därmed störst påverkan på de krav som ställs på den redovisningen. EU:s påverkan på reglerna har således hittills varit indirekt. Det finns f.n. inte heller något som tyder på att detta kommer att ändras under överskådlig tid.

Diskussion och förslag

I det här avslutande avsnittet ska de strategiska frågor som ställts i föregående avsnitt diskuteras och slutsatser dras. Förhoppningen är att diskussionen och slutsatserna skall kunna vara långsiktigt vägledande för utvecklingen av reglerna.

1) I vilken mån skall redovisningsreglerna utgå från krav på enhetlighet eller göra det möjligt att anpassa redovisningen efter myndighetens förhållanden?

Även fortsättningsvis bör en viktig utgångspunkt i regelarbetet vara att myndigheternas redovisning skall kunna användas för att ställa samman årsredovisningen för staten. I praktiken innebär det att reglerna skall tillgodose såväl krav på enhetlighet som göra det möjligt att anpassa redovisningen efter den enskilda myndighetens förhållanden.

För många typer av transaktioner är det inget problem att de redovisas på samma sätt hos samtliga myndigheter och på samma sätt i den enskilda myndigheten och i årsredovisning för staten. En och samma lösning ger i dessa fall en rättvisande bild av myndighetens förhållanden och staten som helhet.

Det är viktigt att inte blanda ihop verkliga behov av anpassning till myndighetens unika förhållanden med upplevda sådana behov. Två olika sätt att redovisa en och samma transaktion ger olika bild av verksamheten, men det ena sättet behöver inte vara mer rättvisande än det andra. Det behöver alltså inte finnas ett motsatsförhållande mellan krav på enhetlighet och rättvisande bild av den enskilda myndigheten, för många typer av transaktioner. Om alla myndigheter redovisar transaktioner av samma slag på ett liknande vis ökar också möjligheterna till jämförelser mellan myndigheterna.

Naturligtvis finns det typer av transaktioner där kraven på enhetlighet och anpassning efter myndighetens unika förhållanden kan upplevas som oförenliga. I dessa fall är ett sätt att gå tillväga att redovisa i enlighet med vad som ger en rättvisande bild av myndigheten i dess redovisning, för att sedan i inrapporteringen till årsredovisning för staten göra inrapporteringen enligt de generella reglerna, med hjälp av s-koderna. Det skulle på så vis med hjälp av s-koderna vara möjligt att fånga upp t.ex. kostnads- och intäktsposter i statens resultaträkning från balanskonton i myndigheterna. S-koderna har det yttersta ansvaret för att svara upp mot kraven på enhetlighet. Om kraven blir mer oförenliga än för närvarande skulle det därför kunna finnas skäl att utveckla s-koderna.

Ett annat mindre sofistikerat sätt att avspegla myndighetens unika förhållanden är genom tilläggsupplysningar. Så länge redovisningen skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av myndigheten, är det sannolikt lämpligt att alltid ha en öppning i reglerna som gör det möjligt för myndigheterna att ha tilläggsupplysningar som det inte finns uttryckliga krav på, annat än att de behövs för att ge en rättvisande bild och visa en helhet.

2) Skall myndigheternas årsredovisningar och delårsrapporter även i fortsättningen främst vara dokument i den inomstatliga budgetprocessen eller ska perspektivet ändras så att de i huvudsak riktar sig till den intresserade omgivningen? Hur skulle ett förändrat perspektiv påverka den fortsatta normeringen?

Ambitionen bör vara att reglerna även i fortsättningen ställer sådana krav att de finansiella rapporterna kan upprättas också utifrån andra mottagares informationsbehov än de som finns i den inomstatliga budgetprocessen. Denna tanke får stöd bl.a. i föreställningsramen. Årsredovisningen bör dock även fortsättningsvis kunna användas i budgetprocessen och regeringskansliet bör vara fortsatt formell mottagare av årsredovisningen.

Frågan om vem som är mottagare av årsredovisningen påverkar inte i så stor utsträckning reglerna för de finansiella rapporterna, åtminstone inte de principer reglerna bygger på. En anledning är att de statliga reglerna i hög utsträckning bygger på regler för näringslivet, där ambitionen också är att de finansiella rapporterna ska vända sig till en vidare krets än enbart dem som har tillgång till relevant information vid sidan av de finansiella rapporterna. Självfallet kan det tänkas att vissa krav på layout, språk och tilläggsupplysningar kan påverkas av en målgrupp som är vidare än de som deltar i budgetprocessen. Frågan är av större betydelse för den del av årsredovisningen som inte utgörs av finansiella rapporter, dvs. resultatredovisningen, som sannolikt skulle kunna påverkas en hel del om årsredovisningen uttryckligen fick en vidare målgrupp.

En väg att gå är naturligtvis att ge allmänhet och regering information genom olika kanaler. Ett sätt skulle kunna vara att bara göra en årsredovisning, som allmänheten kan ta till sig, och låta regeringens specifika informationskrav tillgodoseas i sidoordnad rapportering (t.ex. via riksredovisningen) eller i särskild bilaga till årsredovisningsskrivelsen till regeringen. Det finns flera möjliga vägar att gå, men tills vidare är tanken att ett och samma dokument ska kunna användas av alla, såväl de formella mottagarna som andra användare.

3) Skall reglerna också i fortsättningen bygga på regler för andra samhällssektorer eller länder där detta är möjligt?

Även i fortsättningen bör reglerna där det är möjligt och lämpligt bygga på regler från andra samhällssektorer eller länder. Fördelarna med detta sätt att arbeta är flera. För det första är det i de allra flesta fall mindre resurskrävande. Om någon annan gör en stor del utvecklingen kan ESV lägga ner mindre resurser i enskilda frågor och kan därför utveckla regler inom fler områden på kortare tid. För det andra ökar det möjligheterna till att rekrytera kompetent personal till staten, dels bland personer som har arbetat med redovisning inom andra samhällssektorer och dels universitets- och högskoleutbildade, där den redovisning som i huvudsak lärs ut är den som gäller för näringslivet. Även kommunal redovisning har samma utgångspunkt. För det tredje ökar det möjligheterna till ett erfarenhetsutbyte och samarbete mellan länder och samhällssektorer.

Att låta reglerna bygga på reglerna från andra länder och samhällssektorer där så är möjligt är inte samma sak som att aningslöst ta till sig och implementera dessa regler.

Självfallet måste det i varje enskilt fall, för varje enskilt område inom redovisningen noggrant övervägas att reglerna faktiskt är användbara för staten, och vilka eventuella justeringar som måste göras.

Det kan visa sig att vissa delar av regler i en enskild fråga är möjliga och lämpliga att bygga på medan andra delar av samma regler inte är det. T.ex. skulle det kunna visa sig vara lämpligt ha motsvarande krav för när en tillgång ska redovisas i balansräkningen, men mindre lämpligt att ha samma värderingsregler eller krav på tilläggsupplysningar.

Framför allt när det gäller teoretiska grunder och principer är det lämpligt att titta på andra normgivare. Att ta fram en helt egen teoretisk grund för reglerna är komplicerat och resurskrävande och därför inget att eftersträva i praktiken. Givetvis kan det krävas speciella grunder och principer i frågor som inte förekommer utanför staten eller till följd av att redovisningen i och utanför staten har olika syften.

4) Vilka regler för andra samhällssektorer eller länder skall vi följa och hur ska dessa prioriteras inbördes?

I de fall reglerna skall bygga på regler från andra samhällssektorer eller länder bör ESV:s ambition vara att i huvudsak låta reglerna bygga på IPSAS utgivna av IFAC-PSC. Det betyder att IFAC-PSC skall prioriteras framför andra normgivare.

Tanken är att IFAC-PSC inte bara ska påverka innehållet i reglerna. Tanken är också att ESV ska påverka utformningen av framtida IPSAS. För detta finns ett antal kanaler. Bl.a. skriver ESV remissvar på utkast till IPSAS. Men viktigare än så är att ESV sedan en tid medverkar med representanter i några av de ”steering committees” som IFAC-PSC har inrättat för att arbeta med specifikt statliga redovisningsfrågor. Här finns också en anledning till varför IFAC-PSC är en bra grund att bygga regler utifrån: De är påverkansbara genom att det finns kanaler för att påverka deras agerande i enskilda frågor.

I praktiken innebär ambitionen att följa IFAC-PSC att ESV på kort sikt inspireras av eller följer IPSAS vad gäller teoretiska krav (exempelvis definitioner) men inte nödvändigtvis när det gäller praktiska krav (exempelvis tilläggsupplysningar). Detta betyder att ESV är friare att agera på egen hand vad gäller reglernas praktiska krav. På längre sikt är ambitionen att ESV ska påverka IFAC-PSC att ändra redan utgivna IPSAS, t.ex. att ta ett helhetsgrepp för att koncentrera informationskraven till vad som är väsentligt också med hänsyn till resultatredovisningen (bl.a. segment reporting).

På lång sikt är det väsentligt att avgöra i vad mån IPSAS till alla delar kan användas i Sverige eller om det i vissa frågor kan vara nödvändigt att avvika från dem. Frågan påverkas bl.a. av i vad mån IPSAS kommer att accepteras av alla länder eller endast av vissa.

Även om ESV inte har för avsikt att bygga regler på rekommendationer från IASB är det mycket viktigt bevaka utveckling inom organisationen med tanke på den maktställning som den kommer att få, framför allt från och med 2005. Dessutom är IAS viktiga att ta ställning till i sådana fall då IPSAS saknas.

När det gäller löpande bokföring är det ofta svårare att finna en statlig särart som motiverar egna regler än när det gäller redovisningen. Utgångspunkten för ESV i frågan om bokföring bör därför vara att finna en annan normgivare att utgå ifrån. Där är det lämpligt att följa BFN:s regler i den utsträckning detta är möjligt.

Det kommer, även efter 2005, att finnas kvar ett antal nationella regler för redovisning på den privata sidan. Eftersom ESV prioriterat IFAC-PSC framför andra normgivare bör IPSAS vara vägledande om en konflikt skulle uppkomma mellan de nationella reglerna och IPSAS. Givetvis är det viktigt att ESV bevakar de nationella reglerna och deras utveckling eftersom det alltså kommer vara många organisationer som kommer följa dessa.

5) Skall de statliga redovisningsreglerna i huvudsak vara regel- eller principbaserade?

Ambitionen bör vara att alla regler har en principiell grund att stå på. Detta bör vara utgångspunkten för varje givet område som kan uppkomma inom redovisningen. För att försäkra sig om detta kan föreställningsramen i hög utsträckning användas vid utformandet av och för att stämma av nya regler. Att ha principbaserade regler stämmer väl med att ESV arbetar med IFAC-PSC och inspireras av eller följer IPSAS, vilka i hög utsträckning är att beteckna som principbaserade.

I praktiken kommer reglerna även fortsättningsvis att behöva vara en kombination av principer och regler, eftersom alla lätt tillämpbara regler även måste innehålla vägledning när det gäller hur principerna ska tillämpas, vilket tar sig uttryck i olika regler. Vidare behövs en regelbas för att tillgodose alla olika behov utöver de som följer av IPSAS. Om särskilda regler skulle tillkomma för Årsredovisning för staten skulle dessa kunna vara mer principbaserade och bygga direkt på IPSAS.

6) Skall reglerna vara omfattande och tillåta undantag i vissa specifika fall för vissa specifika redovisningsenheter, eller skall reglerna inte vara särskilt omfattande och istället ställa högre krav på vissa redovisningsenheter i vissa specifika fall?

Utgångspunkt för det fortsatta arbetet bör vara ett omfattande – i betydelsen utvecklat – regelverk. Detta betyder att reglerna ska vara i huvudsak heltäckande i frågor som berör flertalet myndigheter och att undantag ska tillåtas i vissa specifika fall, istället för att reglerna inte ska vara särskilt omfattande och ställa högre krav på vissa redovisningsenheter i vissa specifika fall. Det finns ett antal anledningar till den ståndpunkten:

För det första kan ESV inte känna till alla typer av transaktioner som kan uppkomma på alla olika myndigheter. Detta betyder att de krav på utökad redovisning som skulle uppkomma i och med den alternativa lösningen skulle bli sporadiska. Viktig redovisningsinformation skulle därför kunna gå förlorad. För det andra är ESV i grunden för harmonisering, vilket betyder att det anses vara bra att alla myndigheter gör likadant. Det underlättar jämförelser mellan myndigheter, gör det lättare för ESV och revisorer att stödja myndigheterna och underlättar i sammanställning av Årsredovisning för staten. För det tredje är förstås tanken att ett mer utvecklat

regelverk ska leda till mindre arbete för de som upprättar redovisningen, dvs. myndigheterna. Genom att ha ett väl utvecklat regelverk att vända sig till ska behoven av att finna egna lösningar eller kontakta ESV med enskilda transaktioner kunna minska.